

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheid vom 23. Juni 2006

In den Beschwerdesachen **(4F 05 105 / 106)**

Ehepaar X,

Beschwerdeführer,

gegen

die **Kantonale Steuerverwaltung**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**Umschulungskosten
(Einspracheentscheid vom 3. Mai 2005;
direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2004)**

hat sich ergeben:

- A. Frau X war vom 1. September 2002 bis 14. September 2004 beim Amt für den Arbeitsmarkt (Regionales Arbeitsvermittlungszentrum des Bezirks, RAV) als Arbeitslosenentschädigungs-Bezügerin und Stellensuchende zur Vermittlung eingeschrieben. Nachdem ihrer Stellensuche kein Erfolg beschieden war, liess sich Frau X zur Ernährungsberaterin und Walking-Leiterin ausbilden.

In ihrer Steuererklärung, welche sie am 19. Februar 2005 für die Steuerperiode 2004 einreichten, deklarierten Herr und Frau X die von der Ehegattin bezogenen Taggelder der Arbeitslosenversicherung im Betrag von ... Franken. Zudem machten sie in diesem Zusammenhang (unter Code 213) insbesondere Abzüge für Umschulungskosten im Betrag von ... Franken geltend.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 18. März 2005 wurde unter Code 213 für die Ehegattin ein Abzug von 1'900 Franken für sonstige Berufsauslagen gewährt. In den "Bemerkungen" zur Veranlagung wurde präzisiert, "all jene Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines Berufes zu erlernen", seien Ausbildungskosten und als solche nicht abzugsfähig. Dies gelte insbesondere auch für die Kosten einer Zweitausbildung, welche im Hinblick auf einen späteren Berufswechsel neben dem bereits ausgeübten Beruf absolviert werde.

- B. Am 26. April 2005 erhob Herr X gegen diese Veranlagung Einsprache mit folgender Begründung:

"Gemäss Code 2.13 der Wegleitung können Umschulungskosten, die zufolge eines Wechsels der bisher ausgeübten Tätigkeit sowie Kosten des Wiedereinstiegs bei den entsprechenden Bedingungen in Abzug gebracht werden.

Meine Frau nahm die Umschulung aus der Situation der Arbeitslosigkeit (Verlust der Arbeitsstelle), die ursächlich mit der beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang steht, und im Hinblick auf die spätere hauptberufliche Erwerbstätigkeit, vor. Im weiteren war die fehlende Praxis durch die lange nicht mehr ausgeübte Tätigkeit der Grund des Verlustes der Arbeitsstelle. Das Erwerbseinkommen wurde durch die Arbeitslosenentschädigung erzielt, die aufgrund der vorher ausgeübten Tätigkeit ausbezahlt wurde.

Aufgrund dieser Sachlage vertrete ich die Ansicht dass die zur Debatte stehenden Umschulungskosten abzugsfähig sind."

Mit Entscheid vom 3. Mai 2005 wies die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache sowohl bezüglich der Kantonssteuer als auch der direkten Bundessteuer ab. Zur Begründung legte sie insbesondere dar:

"Die Einsprachebehörde hält fest, dass die heutige gesetzliche Regelung und Praxis vorsieht, die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten zum steuerlichen Abzug zuzulassen, die Ausbildungskosten jedoch nicht. Als nicht abziehbare Ausbildungskosten gelten all jene Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines Berufes zu erlernen. Nicht abziehbar sind auch die Kosten für eine Zweitausbildung, wenn diese im Hinblick auf einen späteren Berufswechsel neben einem bereits ausgeübten Beruf absolviert werden.

Demgegenüber gelten als abziehbare Weiterbildungskosten jene Aufwendungen, die nötig sind, um im angestammten Beruf auf dem laufenden zu bleiben oder um dessen steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen. Abzugsfähig sind ebenfalls die Umschulungskosten, welche anfallen, sofern der bisherige Beruf nicht mehr ausgeübt werden kann. Unter Umschulung ist daher auch eine völlig neue berufliche Ausrichtung zu verstehen, sofern ein äusserer Zwang (Betriebsschliessung, keine berufliche Zukunft mehr, Krankheit oder Unfall) zu dieser Neuorientierung geführt hat.

*Noch nochmaliger, eingehender Prüfung und auf Grund der obenerwähnten Anmerkungen, stellt die Einsprachebehörde fest, dass die Auslagen zu Ernährungsberatung/Bewegung als **Ausbildungskosten** zu betrachten sind. Die Auslagen/Aufwendungen sind nicht für die Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufes bestimmt sondern dienen einer neuen Ausbildung und sind folglich als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten anzusprechen."*

- C. Mit Eingabe vom 17. Mai 2005 (Datum der Postaufgabe) reichten Herr und Frau X gegen den Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein mit dem sinngemässen Antrag, die geltend gemachten Auslagen als Umschulungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Sie legen insbesondere dar, dass es der Ehegattin "nach dem Verlust der Arbeitsstelle trotz Kursbesuchen und bedingt durch die Situation auf dem Arbeitsmarkt (zu viele Stellensuchende, fehlende Berufspraxis)" nicht möglich gewesen sei, im kaufmännischen Bereich eine Arbeitsstelle zu finden. Mangels entsprechender beruflicher Zukunft habe sie sich unter diesen Umständen beruflich neu ausgerichtet und sich zur "Selbstständigkeit in der Ernährungsberatung und Bewegung" entschieden. Dieser Umstieg in einen andern Beruf im Gesundheitsbereich sei auch vom RAV befürwortet worden. Aufgrund dieser Sachlage (äusserer Zwang) seien die Bedingungen für die steuerliche Berücksichtigung der Umschulungskosten erfüllt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 8. bzw. 9. Juni 2005 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie hält an ihrem Standpunkt fest und legt insbesondere noch dar, Umschulungskosten seien nur abziehbar, soweit diese Kosten in Beziehung mit der jetzigen Tätigkeit stünden. Da sich die

Steuerpflichtige gemäss eigenen Angaben beruflich neu ausgerichtet habe, seien die Auslagen als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu betrachten.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

In ihren Gegenbemerkungen vom 19. bzw. 20. Juni 2005 legen die Beschwerdeführer ebenfalls nochmals ihren Standpunkt dar. Ergänzend führen sie insbesondere aus, die Neuorientierung stehe in Beziehung mit der Tätigkeit unmittelbar vor der Arbeitslosigkeit. Der von der Vorinstanz geforderte zeitliche Zusammenhang mit der gegenwärtigen Tätigkeit entspreche nicht der Absicht des Gesetzgebers.

Im Rahmen des Beweisverfahrens wurden von den Beschwerdeführern ergänzende Angaben und Unterlagen eingeholt.

In ihren Schlussbemerkungen (vom 2. März 2006) zu den Ergebnissen des Beweisverfahrens betont die Vorinstanz, die kaufmännische Berufstätigkeit, welche zahlreiche wie auch unterschiedliche Tätigkeitsbereiche berühre, sei "in der Tat längst weit nicht ohne Zukunftsaussicht". Somit seien "die Auslagen nicht für die Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufes bestimmt". Vielmehr dienten sie einer neuen Ausbildung und sie seien daher als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten anzusprechen.

Am 10. März 2006 reichten die Beschwerdeführer unaufgefordert eine weitere kurze Rechtsschrift ein, in der sie an ihrem Standpunkt festhalten.

Der Steuergerichtshof zieht in Erwägung:

I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in Zweifel* / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des

kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.

- b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (4F 05 105) und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer (4F 05 106) im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die entsprechenden Veranlagungen bilden nämlich Gegenstand desselben Einspracheentscheides und es wurde vor dem Verwaltungsgericht auch bloss eine einzige Rechtsschrift eingereicht. Im Übrigen stehen die beiden Rechtsmittel nicht nur prozessual, sondern auch sachlich in einem engen Zusammenhang, werden doch im Wesentlichen übereinstimmende Rechtsfragen aufgeworfen.

Trotz der Vereinigung der Verfahren sind jedoch im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 130 II 509, Erw. 8.3) die beiden vom Steuergerichtshof zu fällenden Entscheide (direkte Bundessteuer bzw. Kantonssteuer) grundsätzlich in Begründung und Dispositiv klar auseinander zu halten. Im Falle einer allfälligen Anfechtung des Urteils beim Schweizerischen Bundesgericht sind ja auch zwei verschiedene Beschwerden mit je spezifischen Begehren, welche der betroffenen Steuer angepasst sind, zu erheben.

II. Direkte Bundessteuer (4F 05 105)

2. a) Unselbständig Erwerbstätige können unter anderem als Berufskosten die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abziehen (Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG); nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG). Eine praktisch gleiche Regelung der Weiterbildungs- und Umschulungskosten enthält Art. 8 der Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1).

Mit dem Zusammenhang zwischen diesen Kosten und dem Beruf soll nach dem Willen des Gesetzgebers dasselbe Kriterium angewendet werden wie bei den Gewinnungskosten selbständig Erwerbender; dort können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden (Art. 27 Abs. 1 DBG). Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn

sie mit dem erzielten Erwerb unternehmenswirtschaftlich unmittelbar und direkt zusammenhängen. Dadurch, dass Umschulungskosten abgezogen werden können, wollte der Gesetzgeber unter anderem auf Beschäftigungsschwierigkeiten in einzelnen Wirtschaftszweigen Rücksicht nehmen. So dient die Umschulung nicht für die Ausübung des gegenwärtigen bzw. bisherigen, sondern für die Vorbereitung eines neuen Berufs. Der die Abzugsfähigkeit begründende Zusammenhang zwischen den Umschulungskosten und dem gegenwärtigen Beruf besteht darin, dass die Ursache für die Neuorientierung in diesem Beruf zu suchen ist. Demnach ist ein Abzug der Kosten zuzulassen, wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund äusserer Umstände, etwa wegen einer Betriebsschliessung, dem Aussterben eines Berufs, Krankheit oder Unfall, umschulen lassen muss (BGer 3.11.2005, StE 2006 B 22.3 Nr. 85 Erw. 2; Steuergerichtshof FR 10.12.2004, je mit Hinweisen; siehe im Übrigen insbesondere PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, N. 65 f. zu Art. 26; MICHAEL BEUSCH, Bildungskosten - Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildungskosten anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, in www.zsis.ch unter der Rubrik Aufsätze; FABIAN BAUMER, Steuerliche Aspekte der Aus- und Weiterbildung, StR 2004, S. 810 ff., 816 f.).

Die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Umschulungskosten und nicht abzugsfähigen Zweitausbildungskosten kann im Einzelfall schwierig sein. Letztere liegen dann vor, wenn keine objektiv betrachtet gewichtigen Beweggründe für eine Berufsumstellung (wie insbesondere die fehlende berufliche Zukunft) gegeben sind (vgl. FELIX RICHNER, Bildungskosten, ZStP 2002, S. 175 ff., 287 f.). Die Beweislast dafür, dass die geltend gemachten Auslagen abzugsfähige Umschulungskosten darstellen, trägt der Steuerpflichtige, da es sich dabei um steuermindernde Tatsachen handelt (vgl. BGE 121 II 257 Erw. 4c/aa und 273 Erw. 3c/aa).

- b) Im vorliegenden Fall hat das Beweisverfahren ergeben, dass Frau X in den Jahren 1974 bis 2002 an verschiedenen Stellen vorwiegend im kaufmännischen Bereich tätig war, insbesondere zunächst - bis zum anscheinend familiär bedingten längeren Arbeitsunterbruch (von 1982 bis 1997) - während acht Jahren als Sekretärin beim Bundesamt für Nach Wiederaufnahme der Berufstätigkeit hatte sie jedoch offensichtlich Mühe, eine dauerhafte Stellung zu finden. Nachdem ihr die letzten beiden Stellen gekündigt worden waren, fand sie noch eine befristete Anstellung als Abteilungssekretärin bei der ... Im Übrigen erwiesen sich jedoch die unzähligen persönlichen Stellensuchen in der Zeit vom 1. September 2002 bis 14. September 2004, in der sie beim RAV als Arbeitslosenentschädigungs-Bezögerin und Stellensuchende zur Vermittlung eingeschrieben war, als erfolglos (vgl. die eingereichten diesbezüglichen Unterlagen), was angesichts des aktuellen Arbeitsmarktes im kaufmännischen Bereich für eine Wiedereinsteigerin nicht erstaunt. Erst darauf hin liess sich Frau X zur Ernährungsberaterin und Walking-Leiterin

ausbilden. Auch gemäss Bestätigung des RAV vom 11. Mai 2005 war es Frau X als Wiedereinsteigerin und mit Jahrgang ... trotz Kursbesuchen und bester Motivation unmöglich, einen Arbeitsvertrag im kaufmännischen Bereich abzuschliessen. Daher kam es in Absprache mit dem zuständigen Personalberater zur beruflichen Neuorientierung, wobei die Arbeitslosenkasse dies durch die Finanzierung zweier Kurse im Bereich "Wie mache ich mich selbständig?" unterstützte. Dass die zuständigen Amtsstelle solche arbeitsmarktliche Massnahmen und die Neuorientierung als angezeigt erachtete (vgl. Art. 59 ff. des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzenschädigung, AVIG; SR 837), ist zwar für die Steuerbehörden nicht bindend, stellt jedoch zumindest ein Indiz dar, dem im Rahmen der Beweiswürdigung Rechnung zu tragen ist.

Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass Frau X den ihr obliegenden Beweis erbracht hat, dass ihr im angestammten Beruf realistischerweise kaum mehr eine berufliche Zukunft offen stand. Demzufolge sind - trotz der an sich restriktiv zu handhabenden Regelung - die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Umschulungskosten im vorliegenden Fall grundsätzlich erfüllt. An der Abzugsfähigkeit dieser Umschulungskosten ändert im Übrigen auch die Tatsache nichts, dass Frau X im massgebenden Zeitraum keinen eigentlichen Lohn, sondern Arbeitslosengelder bezogen hat. Wie der Steuergerichtshof bereits in einem Urteil vom 31. August 1998 entschieden hat, können auch von Arbeitslosenentschädigungen Gewinnungskosten in Abzug gebracht werden, sofern der unmittelbare Zusammenhang gegeben ist (vgl. FZR 1998, S. 415).

Demzufolge erweist sich die Beschwerde grundsätzlich als begründet und die Akten sind zwecks Prüfung der eingereichten Unterlagen und betragsmässiger Festsetzung der abzugsfähigen Umschulungskosten an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind keine Kosten zu erheben (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 133 VRG).

III. Kantonssteuer (4F 05 106)

4. a) Die vorne in Erwägung 2a dargelegten Grundsätze gelten auch im Bereich der Kantonssteuern. Die entsprechenden, gleich lautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 27 Abs. 1 lit. d und 35 lit. b DStG sowie Art. 9 Abs. 1 StHG enthalten (vgl. auch MARKUS REICH, *in Zweifel / Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N. 13 zu Art. 9 StHG).

Die Ausführungsvorschriften wurden in der Verordnung der Finanzdirektion vom 21. März 2001 über den Abzug von Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit (SGF 631.411) erlassen. Dessen Art. 7 Abs. 2 betreffend die Abzüge von Umschulungskosten deckt sich (trotz der etwas anderen Formulierung) inhaltlich weitgehend mit dem vorne erwähnten Art. 8 der Bundesverordnung. Dass ausdrücklich die gleichzeitige Erzielung eines "Erwerbseinkommens" vorausgesetzt wird, ist im Lichte der primär massgebenden Gesetzesvorschrift zu verstehen und schliesst im vorliegenden Fall den streitigen Abzug auch deswegen nicht aus, weil Arbeitslosenentschädigungen ja als Ersatzeinkommen dem Erwerbseinkommen gleichgesetzt werden.

- b) Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in Erwägung 2b verwiesen werden. Demzufolge ist auch bei Beurteilung des Rekurses betreffend die Kantonssteuer davon auszugehen, dass die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Auslagen für die Umschulung grundsätzlich abzugsfähig sind, wobei es noch Sache der Vorinstanz ist, die eingereichten entsprechenden Unterlagen näher zu prüfen und den genauen Abzug betragsmässig festzusetzen. In diesem Sinn ist auch der Rekurs grundsätzlich gutzuheissen.